

Regime tributário da sucessão de bens incorpóreos

SUMARIO: — A evolução dos textos constitucionais em face do problema — A omissão da Constituição de 91 e as soluções dadas pelas Cartas de 34 e 37 — Gênese e interpretação do § 3.º do artigo 19 da Constituição vigente — Falhas da regulamentação em vigor.

PETRÔNIO BATISTA DE ARAÚJO
Advogado em Minas Gerais

A Constituição de 1891 atribuiu aos Estados o impôsto sôbre heranças e legados, abstendo-se, contudo, de fixar normas destinadas a impedir que os bens da sucessão fôsssem supertributados, no caso, assaz freqüente, de se acharem compreendidos na jurisdição de um Estado diferente daquele em que o *de cujus* tivera o último domicílio.

Os bens corpóreos, móveis e imóveis, eram geralmente gravados, como que por um acôrdo tácito, pelo Estado onde se achavam situados. O mesmo não acontecia com os bens incorpóreos, relativamente aos quais se encontravam os mais variados critérios na legislação fiscal.

Nosso Estado, por exemplo, tirou o máximo proveito da omissão constitucional. Assim é que, abandonando o critério uniforme do domicílio do sucedendo, adotado pelo art. 2.º, letra *b*, do Decreto n.º 1.798 de 11 de março de 1905, o Decreto n.º 6.944, de 17 de agosto de 1925, sujeitava ao impôsto sucessório não sômente as ações de sociedades em comandita com sede fora do Estado (art. 2.º, letra *b*), como também as ações das mesmas sociedades com sede no Estado, tivesse ou não o *de cujus* domicílio no Estado (art. citado, letra *c*). Tal critério, como se vê, é de incontestável vantagem para o fisco mineiro, mas é também refratá-

rio a qualquer sistematização científica, servindo apenas para denunciar a indecisão do legislador, temeroso de permitir, por omissão, a evasão do imposto.

E, assim, a herança de bens imateriais vinha sendo onerada duas, três ou mais vezes, ao sabor da legislação de cada Estado que pudesse arrogar-se qualquer direito à percepção do imposto, seja em razão do domicílio do defunto, seja em relação aos próprios bens.

Enfrentando o problema da dupla imposição das sucessões, inerente ao regime federativo, a Constituição de 1934 pôs cõbro à liberdade reinante nas leis estaduais, ao determinar no § 4.º do art. 8.º :

“O imposto sôbre transmissão de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem situados; e o de transmissão *causa-mortis* de bens incorpóreos, inclusive de títulos de créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.”

Estava, assim, delimitada a competência estadual para a tributação das sucessões por causa de morte. Os bens corpóreos têm na situação o elemento aparente que revela a sua subordinação jurídico-econômica a determinado Estado. Quanto aos bens incorpóreos, insucetíveis de localização material, cumpre atribuir-lhes uma situação fictícia, a fim de ser gravado o valor que representam.

Para atingir esse escopo o direito fiscal fornece geralmente duas soluções : a primeira, aplicando a máxima “*mobilia sequuntur personam*”, parte do aspecto *ativo* da obrigação, considerando o proprietário de tais bens, que os leva consigo para onde quer que se transporte; a segunda encara o lado *passivo*, tomando como ponto de referência o devedor. A primeira doutrina foi seguida pela Constituição para as sucessões internas e a segunda está consa-

grada na França pela administração e pela jurisprudência, conforme o relato de PAUL POULTEAU, em *Des Successions dans le Droit Fiscal International*, pág. 54, confirmado por EDGARD ALLIX e MARCEL LECERCLÉ, que a justificam com o argumento de que se o devedor não cumprir espontaneamente suas obrigações, é aos tribunais do país dêste que o credor deverá dirigir-se para a execução da dívida, regida pela lei do domicílio do réu (*Les Droits d'Enregistrement*, tomo I, pág. 227).

Nas sucessões externas o princípio do domicílio é prejudicial aos países importadores de capitais, como o Brasil, que perderiam o imposto em benefício do país de origem dos respectivos colocadores, visto como êstes se deixam ficar em sua pátria, auferindo cômodamente os rendimentos que daqui lhes são pontualmente enviados. Para êsse caso, prevaleceu na Constituição o critério da transferência, que tem, aliás, a vantagem de entrosar-se com a doutrina francesa, evitando a bitributação internacional; as ações nominativas emitidas por uma sociedade situada no Brasil são consideradas bens estrangeiros pela doutrina ali predominante, e como tais imunes ao imposto sucessório, ao passo que se sujeitam aqui ao mesmo imposto em virtude do critério da transferência, que se acomoda, igualmente, ao direito positivo italiano, pois êste, embora tributando as ações de sociedades estrangeiras situadas no estrangeiro, concede a redução da quantia que, por força de leis estrangeiras, tiver sido paga sôbre os títulos, uma vez reclamada no prazo de três anos do pagamento (art. 20 do Decreto n.º 3.270, de 30 de dezembro de 1923, na coletânea *Codice delle Leggi Tributarie*, de A. D. GIANNINI e S. SCOCA).

O § 4.º do art. 23 da Carta de 1937 trasladou a regra inaugurada pela Constituição de 1934, com a seguinte redação :

“O imposto sôbre a transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se achem situados; e o de transmissão *causa-mortis* de bens incorpóreos, inclusive de títulos de créditos,

ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto *em outro Estado* ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.”

A expressão “em outro Estado”, aditada em 1937, suscitou sérias dúvidas entre os juristas, a ponto de PONTES DE MIRANDA reputá-la não escrita (*Comentários à Constituição Federal de 1937*, tomo I, pág. 565). É que já estava precedentemente formulada a regra para a percepção do imposto de transmissão *causa-mortis* na hipótese em que *o de cujus* deixa bens incorpóreos em um Estado e falece em outro: o imposto reverte ao Estado onde se verificar a abertura da sucessão, prevalecendo assim o critério do domicílio. Mas essa regra se anula, quando se estatui que o imposto é arrecadado pelo Estado do local da transferência, o que faz certo que esta se realiza em outro Estado que não o da abertura da sucessão.

Coube ao Professor FRANCISCO CAMPOS firmar a verdadeira exegese do texto controvertido, em parecer publicado na *Rev. For.*, vol. XCVI, págs. 601-603: em regra, a tributação dos bens incorpóreos compete ao Estado onde se abrir a sucessão; entretanto, quando a lei impõe formalidades substanciais para sua transferência, a competência tributária se desloca para o Estado em cujo território os bens forem transferidos.

No agravo n.º 1.375, da comarca de Belo Horizonte, o advogado fiscal reclamou o imposto *causa-mortis* sobre ações nominativas de sociedade com sede fora do Estado, sob o fundamento de ter-se aberto a sucessão em nosso Estado. Sua tentativa foi, porém, frustrada pelo Tribunal de Justiça, que a contrariou nestes termos:

“A interpretação que a agravante procura sacar do art. 23, § 4.º, da Carta Constitucional de 1937 não encontra apoio nos princípios da boa hermenêutica, porque evidentemente o preceito constitucional equipara, para a exigên-

cia fiscal, abertura de sucessão em outro Estado-membro da União, e a abertura da sucessão no estrangeiro e, de harmonia com o entendimento pleiteado pela Fazenda agravante, o imposto de transmissão *causa-mortis* caberia ao Estado estrangeiro, na segunda hipótese, o que não poderia estar na intenção do legislador.

O equívoco da argumentação da Fazenda, ao que parece, assenta só no sentido que atribui as expressões “liquidados ou transferidos”, contidas no preceito constitucional vigente. Indubitavelmente, “liquidados” não diz respeito à “liquidação” do processo de inventário para pagamento do imposto *causa-mortis*, nem “transferidos” à “transmissão” a que se refere o art. 1.572 do Cód. Civil, porque, se assim não fôsse, seria inútil todo o último período da disposição constitucional, mera repetição do pensamento, o que não é de admitir-se.

O Professor FRANCISCO CAMPOS, com a autoridade especial que lhe é reconhecida, em brilhante parecer desarticulou percucientemente, em todos os seus membros, o § 4.º do art. 23 da vigente Constituição e demonstrou que o imposto em exame é devido ao Estado em cujo território os bens incorpóreos tiverem de passar, antes de entregues aos herdeiros, pelo processo especial de liquidação ou de transferência.”

Supôs a Fazenda Estadual que as ações haviam sido adquiridas inapelavelmente pelos herdeiros em consequência da morte do autor da herança, na forma do art. 1.572 do Cód. Civil: “Aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

Entretanto, o dispositivo não tem a amplitude que se lhe emprestou. Com efeito, o herdeiro que renuncia ao seu quinhão se reputa estranho à sucessão, como se nunca houvera sido chamado a suceder ITABAIANA DE OLIVEIRA, *Traçado de Direito das Sucessões*, vol. I, § 127; SALVADOR PUGLIATTI, *Introducción al Estudio del Derecho Civil*, pág. 207).

Como explicar a retroatividade da renúncia, se a propriedade se transferisse definitivamente para o herdeiro?

Procurando conciliar a transmissão *ope legis* com o princípio de que só é herdeiro quem quer, admitem os juristas que o herdeiro receba a herança sob a condição resolutiva da renúncia. Se esta se verificar, dissolve-se o direito do herdeiro, desde o momento da mutação *causa-mortis*.

Entre nós essa opinião é aceita por CARVALHO SANTOS (*Cód. Civil Bras. Interpretado*, vol. XXII, pág. 106). LEONARDO COVIELLO inverte os termos da questão: a herança se transmite sob a condição suspensiva da aceitação (*Sucessione Legítima e Necessaria*, pág. 43). Parece-nos que esta última explicação é a que melhor se coaduna com o nosso Código Civil, como se deduz do artigo 1.581, § 2.º, que menciona os atos conservatórios que não implicam aceitação, e do artigo 1.584, que considera aceita a herança, se o herdeiro, premido por algum interessado, deixar de definir a sua posição em face do espólio. A condição resolutiva pressupõe a aquisição *ex tunc*, e portanto dispensa indícios reveladores da aceitação, que estaria sempre implícita, ao passo que, pela condição suspensiva, o sucessível não teria um direito pleno, mas um comêço de direito que se consolidaria com a aceitação, da qual advem a qualidade de herdeiro propriamente dito.

No caso de ações nominativas, a herança se transmitiria com a condição suspensiva da transferência, que completa a aquisição, regulada por lei especial. Dispõe o art. 25 do Decreto-lei n.º 2.627 de 26 de setembro de 1940, que "a propriedade das ações nominativas presume-se pela inscrição do nome do acionista no livro "Registro de Ações Nominativas". sendo essa regra repetida pelo § 1.º do art. 27 para o caso de aquisição hereditária: "A transferência das ações nominativas, em virtude de transmissão ou sucessão universal ou legado, somente se fará mediante averbação no livro "Registro de Ações Nominativas", em face de documento hábil, que ficará em poder da sociedade."

Assim, a interpretação racional, a única que harmoniza os dois textos, um de direito civil e outro de direito comercial, parece-nos ser a seguinte: com a morte do acionista, seus herdeiros têm a propriedade potencial das ações nomi-

nativas, a qual se consubstancia com o registro no livro próprio da sociedade emissora, do mesmo modo que, nas transmissões *inter-vivos* da propriedade imobiliária, a escritura não confere a transladação do domínio, que se verifica com a transcrição do título no Registro de Imóveis. Assim como o Decreto-lei n.º 2.627 pressupõe um documento hábil à transferência das ações, assim também o Cód. Civil exige um título preparatório à transferência da propriedade imóvel (art. 530, I) o que, aliás, já foi salientado no referido parecer do Professor FRANCISCO CAMPOS.

Tentemos agora apreender o conteúdo da norma constitucional em vigor, remontando à fase de sua elaboração, durante a qual os debates parlamentares conduziram, ao que nos parece, ao estabelecimento de um critério uniforme, diverso daquele até então existente.

O § 2.º do art. 130 do Projeto, conforme a redação final aprovada pela Comissão Especial, continha disposição perfeitamente idêntica ao § 4.º do art. 8.º da Constituição de 1934, concedendo a tributação dos bens incorpóreos ao Estado do último domicílio do *de cujus* (vide *Minas Gerais*, de 7-6-1946).

O Senador GÓIS MONTEIRO, exemplificando com as sociedades anônimas e aludindo a um caso concreto, precisamente àquele que provocou o parecer acima referido, pugnou pela competência tributária do Estado da transferência, com a seguinte justificativa, que se lê no *Diário da Assembléia*, n.º 130, de 16 de agosto de 1946, págs. 4.121-2:

"Segundo o dispositivo constante do projeto, quando o *de cujus* deixa bens incorpóreos em estado diverso do Estado do falecimento, o imposto de transmissão caberá àquele em que o falecimento tiver ocorrido. A emenda visa estabelecer a vigência do atual dispositivo da Carta de 1937, segundo a qual o imposto de transmissão *causa-mortis* compete ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros, na hipótese em lide. Na realidade, não são poucas as pessoas que fazem fortuna em Estados pequenos e cidades do interior, investindo seus haveres em sociedades mercantis ou indus-

triais. Com a aproximação da velhice, buscam o conforto dos grandes centros, onde a morte geralmente as vem surpreender. Ainda mais: muitas delas fazem fortuna, deixam prepostos e vão em busca dos grandes centros; outras com a aproximação da doença, buscam esses centros em que a medicina e a cirurgia estão adiantadas e onde a morte as vem colher.

Atribuir ao Estado, em que se verifica o óbito, o direito ao tributo de sucessão, é grave injustiça, que fere os direitos dos Estados em que se situam os estabelecimentos comerciais ou industriais em que se acham, em suma, a sede da fortuna cuja transmissão se grava.

O objetivo foi o de melhor repartir a arrecadação do imposto de transmissão *causa mortis* entre os diversos Estados, evitando que a adoção da regra da unidade de liquidação sucessória, consagrada pelo direito civil, resultasse em iniquidade para as unidades da Federação interessadas na renda proveniente do dito imposto. Seriam justamente os pequenos Estados, ou, para generalizar, todos os Estados, exceção de São Paulo e Distrito Federal, os mais prejudicados com o princípio adotado no projeto. E para sanar a injustiça, com a prevalência de norma inspirada em princípios de equidade, é que sugerimos a emenda em questão."

A Constituição de 1946 atende à modificação proposta, que se reflete no § 3.º do art. 19 :

"O imposto sobre transmissão de bens incorpóreos, inclusive títulos de créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros."

O texto definitivo, ao nosso ver, não visou apenas a reproduzir a regra anterior em forma sintética e aperfeiçoada, pois que consagrou um critério inteiramente novo, de tal maneira que o último domicílio do *de cujus*, que vinha determinando a competência do Estado tributador,

quanto aos bens que se transmitem automaticamente aos herdeiros com a abertura da sucessão, foi absorvido pela idéia de transferência e de liquidação, que passou a ser o único critério definidor da tributação dos bens incorpóreos.

Costuma causar hesitações na inteligência do dispositivo os vocábulos "transferidos" e "liquidados", que, evocando, o primeiro, a *saisine*, e o segundo, a apuração do líquido tributável de que trata o art. 499 do Cód. do Proc. Civil, parecem indicar o privilégio fiscal do Estado do último domicílio do falecido, onde se abre a sucessão (art. 1.578 do Cód. Civil). Contudo, tais vocábulos nunca tiveram esse sentido na técnica constitucional; ao contrário, tanto a Constituição de 1934 como a de 1937 empregam as expressões "abertura da sucessão", de um lado, e "liquidados ou transferidos", de outro lado, como duas alternativas que se excluem mutuamente. Como observa com muita razão TEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, "é preciso, desde logo, distinguir a questão da competência do fóro para o inventário, da questão relativa à competência tributária dos Estados em matéria de sucessão. A competência do fóro não envolve necessariamente a tributária, porque esta se decide na partilha dos impostos entre os Estados, da esfera constitucional" (*A Constituição Federal Comentada*, vol. I — pág. 295).

O elemento histórico dissipa qualquer dúvida a esse respeito, pois mostra que foi intenção do legislador constituinte deferir o imposto ao Estado da situação dos estabelecimentos, *sede da fortuna*, dos quais provêm os títulos de créditos, em detrimento do Estado onde foi domiciliado o respectivo proprietário. Em suma, preferiu-se, para caracterizar-se a situação dos bens, o domicílio do devedor e não o do credor.

O critério da abertura da sucessão veio lentamente perdendo terreno, para afinal desaparecer por completo, como base para a imposição das sucessões internas de bens incorpóreos. Dominando a princípio em virtude da Constituição de 1934, cedeu o lugar ao da transferência na vigência

da Carta de 1937, até ser abolido pela Constituição atual, depois de figurar no Projeto Constitucional.

Temos a confirmação dessa assertiva na palavra de dois eminentes publicistas, sobre o art. 19, § 3.º, da Constituição. Segundo TEMÍSTOCLES CAVALCANTI, *op. cit.*, pág. 293, "o dispositivo visa assegurar ao Estado onde tem a sede a empresa e ao qual se acham vinculados os valores e créditos inventariados, a cobrança do imposto de transmissão *causa-mortis*". PONTES DE MIRANDA, em *Comentários à Constituição de 1946*, vol. I, pág. 456, declara que "liquidação, aí, está como recebimento do que foi pago ou liquidado, e "onde foi transferido" por "onde o bem passou, através do ato de tradição, ou da formalidade registaria, da posse material do falecido para a posse material do sucessor."

Assim, o imposto sobre depósitos bancários e demais créditos deixados pelo *de cujus* cabe ao Estado em que forem eles exigíveis; as ações nominativas ao Estado em que se achar a sede da sociedade emissora, etc.

Para o nosso Estado, a inovação traz grandes vantagens. Aqui o que ocorre é que as mais importantes sociedades anônimas, que exploram continuamente as nossas riquezas, têm sede no Rio e em São Paulo, por interessante coincidência as duas Unidades que, segundo a emenda vencedora, retirariam maiores benefícios com o critério da abertura da sucessão, e dêste modo, a elas será devido integralmente o imposto, mesmo no caso em que o acionista faleça em Minas. Basta lembrar que a Companhia Indústria e Viação de Pirapora e as empresas de Águas de São Lourenço e Caxambu, que vivem exclusivamente de nossa economia, têm sede no Rio e assim jamais recolheremos imposto algum pela transmissão hereditária de suas ações.

Seria preferível o retorno à fórmula simples e clara de 1934, afastada pela intervenção do Senador GÓIS MONTEIRO, ou, para evitar disputas, a divisão do imposto entre os Estados interessados na sucessão.

Tanto o art. 2.º da Lei n.º 17 de 27 de outubro de 1947 como o § 2.º do art. 1.º do recente Decreto n.º 3.248, de 19

de fevereiro dêste ano, que a regulamentou se limitam a afirmar a regra inscrita na Constituição relativamente à tributação de bens incorpóreos. Mas como o regulamento, que se destina a esclarecer e aplicar a lei, deve ter cunho essencialmente prático, melhor fôra que, em vez de manter-se num prudente, porém, obscuro laconismo, tivesse enumerado os casos de incidência do imposto mineiro, declarando, por exemplo, em rigorosa conformidade com a lei e com a Constituição :

"Estão sujeitos ao imposto de transmissão por sucessão legítima ou testamentária :

- a) os títulos de créditos, quando o respectivo devedor tiver domicílio no Estado;
- b) as ações ao portador e quotas de sociedades que mantenham estabelecimento no Estado;
- c) as ações nominativas de sociedades com sede no Estado."